

**Audience publique du 28 mars 2012**

Recours formé par Monsieur ... et consort, ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
et contre un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier  
en matière d'impôt foncier

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27949 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 21 février 2011 par Maître Gilbert Hellenbrand, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 novembre 2010 et « *pour autant que de besoin* » contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier émis le 18 février 2010 par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes et portant le numéro de dossier ... ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Frank Schaal, demeurant à Luxembourg, du 17 mars 2011, portant signification du prédit recours à l'administration communale de la Ville de Luxembourg, établie à L-2090 Luxembourg, Hôtel de Ville, 42, Place Guillaume II, représentée par son collègue des Bourgmestre et Echevins actuellement en fonctions ;

Vu la constitution d'avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 avril 2011 par Maître Christian Point, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'administration communale de la Ville de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2011 par Maître Christian Point au nom de l'administration communale de la Ville de Luxembourg, ledit mémoire ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire des demandeurs ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2011 par Maître Gilbert Hellenbrand au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ledit mémoire ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de l'administration communale de la Ville de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale et le bulletin critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Gilbert Hellenbrand, Maître Véronique Wiot, en remplacement de Maître Christian Point, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 18 février 2010, le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le service des évaluations immobilières », émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par « les époux ... », un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, ci-après désigné par « le bulletin », portant fixation spéciale au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour changement de valeur d'une parcelle de terrain, qualifiant d'« *immeuble non bâti* » un immeuble leur appartenant, sis dans la commune de Luxembourg, section ... de ..., portant les indications cadastrales ..., lieu-dit « ... ».

Par un courrier de leur mandataire du 18 mai 2010, les époux ... introduisirent une réclamation auprès de l'administration des Contributions directes - service des évaluations immobilières à l'encontre du bulletin.

Par une décision n° ... du 22 novembre 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », refusa de faire droit à la réclamation au terme de la motivation suivante :

*« Vu la requête introduite le 25 mai 2010 par Me Gilbert Hellenbrand, au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, émis le 18 février 2010 et portant fixation spéciale au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour changement de valeur d'une parcelle de terrain, sise à Luxembourg-Ville ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin est attaqué par les réclamants en ce qu'il a qualifié « d'immeuble non bâti » au sens de la loi du 22 octobre 2008 l'immeuble leur appartenant, appliqué un taux de 10 pour mille et en ce qu'il a fixé une valeur unitaire de 7.800 euros ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que les réclamants font valoir que ce serait à tort que la surface litigieuse aurait été qualifiée « d'immeuble non bâti » alors qu'elle ne permettrait pas d'y ériger une quelconque construction ; qu'ils sont également d'avis que le terrain saurait tout au plus servir à titre de terrain labourable pour demander l'application d'une « qualification réelle qui permettrait d'appliquer le taux le plus bas possible » ;*

*Considérant d'abord que le § 29 BewG donne la définition suivante: «Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck (landwirtschaftlicher Betrieb) »;*

*Qu'aux termes du § 50 alinéa BewG : «Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschliesslich der Bestandteile. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinn dieses Gesetzes»;*

*Considérant également qu'en application du § 51 alinéa 2 BewG « Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundflächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z.B. wenn sie hiernach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.»;*

*Considérant que la parcelle de terrain actuellement en cause d'une superficie de 35,94 ares, sise dans la commune de Luxembourg, section ... de ... et portant les indications cadastrales de ..., route ... avait été acquise par les réclamants au cours de l'année 2001 au prix de 12.757.798 francs ; qu'elle était adjacente à une autre parcelle de 45,94 ares de nature « immeuble non bâti » appartenant aux réclamants depuis le 14 août 1971 ;*

*Considérant que pour les besoins de l'évaluation immobilière cet ensemble avait été recueilli dans un seul dossier de sorte que la fixation portait sur des terrains d'une superficie totale de (45,94 + 35,94 i.e.) 81,88 ares et a fait l'objet d'une « fixation pour changement de valeur » par l'émission d'un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt au 1<sup>er</sup> janvier 2002 qualifiant les terrains ci-avant d'« immeuble non bâti » pour établir une valeur unitaire de 16.325 euros et, par application d'un taux de 10 pour mille, une base d'assiette de 163,25 euros ;*

*Considérant que sur base d'un relevé fourni par l'administration communale de la Ville de Luxembourg en date du 5 mars 2009, le service des évaluations immobilières a procédé à une fixation nouvelle pour changement de valeur au sens du paragraphe 22, alinéa 2 de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs pour changement de valeur au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour reclasser la parcelle de 45,94 ares en « terrains à bâtir à des fins d'habitation ; qu'une réclamation (...) a été introduite contre cette reclassification ;*

*Considérant que l'émission de ce bulletin repose sur la loi du 22 octobre 2008 promouvant l'habitat et créant un pacte logement avec les communes, la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens (BewG) et valeurs et la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt foncier ayant été complétées par des dispositions nouvelles ;*

*Considérant que du fait de cette évaluation, il a été inévitable d'émettre, en corollaire, un deuxième bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier pour fixer la valeur unitaire de la parcelle de terrain restante réduite à une surface de (81,88 – 45,94 i.e.) 35,94 ares ;*

*Considérant donc que même si les réclamants contestent le taux appliqué de 10 pour mille, il n'en reste pas moins que ce taux multiplicateur de la valeur unitaire avait déjà été appliqué lors de l'émission du premier bulletin ; que lors de la « fixation pour changement de valeur » critiquée ni le taux ni la nature des terrains ont été modifiés ;*

*Considérant à titre de clarification, qu'en exécution du règlement grand-ducal du 21 décembre 1962, le Ministre de l'Intérieur a retenu en date du 20 septembre 1963 que la fixation de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier rentre dans les attributions de l'administration des contributions tandis que le (sic) fixation du taux communal, du montant de l'impôt foncier à payer par le contribuable et le recouvrement dudit montant rentrent dans les attributions des administrations communales ;*

*Considérant, d'une part, qu'il se dégage de ce qui précède que la fixation du taux communal n'appartient pas au service des évaluations immobilières ;*

*Considérant, d'autre part, que les réclamants ont argumenté que le terrain saurait tout au plus servir à titre de terrain labourable ;*

*Considérant que s'il est possible, d'un point de vue théorique, de labourer une parcelle de terrain, même située en plein centre urbain, il n'en reste pas moins, en ce qui concerne la classification à donner à un tel terrain pour les besoins de l'impôt foncier, que d'autres critères sont à respecter et à considérer, surtout lorsque la parcelle de terrain a perdu sa vocation première qui est celle d'appartenir à une exploitation agricole ;*

*Considérant à cet (sic) sujet qu'à aucun moment, il n'a été allégué par les réclamants que le terrain aurait été acquis pour servir une exploitation agricole ; que d'ailleurs ils n'ont pas la qualité d'exploitant agricole et n'ont pas l'intention d'exercer cette activité ; que le terrain n'est pas situé en milieu rural mais dans la périphérie de Luxembourg-Ville et qu'elle fait partie du plan d'aménagement général de la Ville de Luxembourg, intégrée dans un ensemble de terrains à aménager ; qu'il était par ailleurs adjacent à une autre parcelle de nature « immeuble non bâti » d'une superficie de 45,94 ares appartenant aux réclamants et dont la nature n'avait jamais été contestée ;*

*Considérant que si, de manière générale, le prix d'acquisition n'est pas déterminant pour qualifier la nature d'une parcelle de terre, on peut néanmoins observer que la somme de 12.757.798 francs versée en l'espèce par les réclamants pour obtenir le terrain litigieux reste remarquable, s'il n'était que de moindre valeur, comme ils entendent le suggérer ;*

*Considérant qu'il se dégage de ce qui précède, que c'est à juste titre que la parcelle litigieuse figure dans la catégorie « immeuble non bâti, Grundvermögen » et n'est pas à ranger dans la catégorie du « terrain agricole » ;*

*Considérant également que le service des évaluations immobilières a fixé le montant de la valeur unitaire en appliquant les paramètres établis par la loi sur l'évaluation des biens et valeurs ;*

*Considérant que pour le surplus, le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est par ailleurs pas contestée ;*

**PAR CES MOTIFS ;**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. (...) »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 février 2011, les époux ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 22 novembre 2010 et « *pour autant que de besoin* » du bulletin.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal pour autant qu'il est dirigé contre la décision déférée du directeur, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre le bulletin.

Le mandataire des demandeurs s'est rapporté à la sagesse du tribunal sur ce point.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

En l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation par une décision du 19 novembre 2010, précitée, de sorte que le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a encore soulevé l'irrecevabilité du recours au motif qu'il aurait les mêmes objet et cause qu'un autre recours introduit par les demandeurs en date du 17 novembre 2010 sous le numéro 27493 du rôle, et tendant à la requalification de la parcelle portant le numéro cadastral ... en terrain à labour. Il se réfère à la jurisprudence du tribunal administratif et conclut que le présent recours ne pourrait pas être valablement introduit contre une décision ayant déjà fait l'objet d'un recours introduit antérieurement.

Les demandeurs répliquent que le recours introduit le 17 novembre 2010 n'aurait pas impliqué les mêmes parties que le présent recours, étant donné que la Ville de Luxembourg n'aurait pas été partie à la procédure introduite à travers le premier recours et qu'en outre ledit recours aurait visé une décision implicite de rejet du directeur, par essence non motivée, alors que le présent recours viserait une décision explicite de rejet du directeur. Ils donnent encore à considérer à propos du recours introduit le 17 novembre 2010, que la partie étatique aurait soulevé qu'il serait irrecevable pour avoir été introduit prématurément et que si le tribunal retenait cette irrecevabilité, il ne trancherait pas l'affaire au fond et aurait dès lors l'occasion de ce faire dans le cadre du présent recours. Dans ce même ordre d'idées, ils font valoir que lors des plaidoiries de l'affaire introduite le 17 novembre 2010, le tribunal aurait d'office soulevé la question de l'objet de ce recours dirigé contre une décision de refus implicite, alors qu'une décision explicite avait été prise entretemps. Ils en concluent que le présent recours serait recevable au motif que dans les deux affaires il n'y aurait ni identité de cause, ni d'objet, ni de parties.

Aux termes de l'article 1351 du Code civil : « *L'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité.* »

L'autorité de la chose jugée exige donc la triple identité de la cause, de l'objet et des parties. L'objet d'une action se définit comme le résultat que le plaideur entend obtenir.<sup>1</sup>

Force est de constater qu'en l'espèce, les demandeurs visent la réformation, sinon l'annulation de la décision explicite du directeur du 22 novembre 2010, tandis que le recours introduit le 17 novembre 2010 tendait à la réformation, sinon à l'annulation d'une prétendue décision implicite du directeur, de sorte que les deux recours n'ont pas le même objet. Il devient dès lors superfétatoire d'analyser la question de l'identité de la cause et des parties. Il s'ensuit que l'exception de l'autorité de la chose jugée ne peut être accueillie en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 22 novembre 2010 pour avoir, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi. Il est irrecevable pour le surplus.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent qu'ils auraient acquis le terrain labourable litigieux, ayant porté à l'époque le numéro cadastral ..., en indivision avec les consorts ... en vertu d'un acte notarié reçu en date du 5 décembre 2001 et qu'en vertu d'un acte de partage reçu en date du 1<sup>er</sup> mars 2007, la parcelle litigieuse, portant actuellement le numéro ..., leur aurait été attribuée. Ils indiquent qu'en date du 15 octobre 2010, la recette communale de la Ville de Luxembourg les aurait invités à payer l'impôt foncier relatif à cette parcelle.

En droit, les demandeurs reprochent au directeur de n'avoir effectué ni un réexamen, ni une vérification auprès de l'administration communale de la Ville de Luxembourg, ci-après désignée par « l'administration communale », suite à leur réclamation du 18 mai 2010, précitée.

---

<sup>1</sup> Cour adm. 14 mars 2002, n° 13748C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 727 et autres références y citées

Ils soutiennent que la parcelle litigieuse classée comme « *immeuble non bâti* » pourrait uniquement servir de terrain à labour et ne permettrait point de recevoir une construction aux motifs qu'il n'y aurait pas moyen d'y accéder sans passer par les terrains voisins, que par un courrier du 15 novembre 2001, l'administration communale aurait déjà certifié qu'une partie de la parcelle litigieuse serait intégrée dans un « *ensemble de terrains à aménager* », que cette parcelle serait grevée d'une servitude de voirie et qu'elle serait partiellement classée en zone de verdure. Ils font encore valoir que déjà en 2002, la Ville de Luxembourg les aurait informés que la parcelle litigieuse serait affectée par « *le tracé du futur boulevard ..., appelé à relier le futur giratoire de ... à la rue ...* » et qu'à cette fin, un remembrement devrait avoir lieu. Ils ajoutent qu'une ligne de haute tension et une conduite des eaux usées traverseraient cette parcelle.

Les demandeurs déduisent de ces développements que la parcelle litigieuse serait « *entièrement hypothéquée* » par les projets des autorités étatiques et communales et ne saurait à l'heure actuelle servir à une quelconque construction. Ils sollicitent dès lors que cette parcelle soit reclassée en terrain labourable, que la valeur unitaire soit fixée à sa juste valeur actuelle, à savoir au montant de 2.405 euros, sinon à un montant à déterminer par expertise et que la base d'assiette et le taux d'assiette de l'impôt foncier soient fixés en conséquence.

Le délégué du gouvernement rétorque que le bulletin serait conforme à la loi et aux faits de la cause. Il affirme que les demandeurs ne contesteraient pas le bulletin, mais la classification de la parcelle litigieuse comme « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* ». Il estime que le directeur se serait à juste titre basé sur l'article 53bis (3) de la modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, ci-après désignée par « le BewG », tel qu'introduit par la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes, ci-après désignée par le « pacte logement », duquel il ressortirait que la classification d'une parcelle en « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » ne tomberait pas dans le champ de compétences de l'administration des Contributions directes, et en particulier du service des évaluations immobilières. Il explique que ledit service serait tenu d'appliquer la classification qui lui est fournie par l'administration communale et ne devrait pas procéder à un réexamen, voire à une vérification de cette classification. Il souligne que la classification d'une parcelle en « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » ne ferait donc pas l'objet du bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier et ne saurait par conséquent être contestée devant le directeur.

L'administration communale fait valoir que l'impôt foncier serait un impôt communal grevant tous les immeubles et que la procédure de fixation de cet impôt connaîtrait deux phases successives dont chacune serait susceptible de faire l'objet d'un recours distinct. Elle indique que la première phase consisterait à fixer la base d'assiette de l'impôt foncier en fonction de la valeur unitaire attribuée à chaque parcelle et qu'elle rentrerait exclusivement dans les attributions de l'administration des Contributions directes, la section des évaluations immobilières étant compétente pour procéder à la classification des immeubles selon leur destination pour ensuite les évaluer séparément à leur valeur unitaire et émettre un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette. La deuxième phase consisterait à appliquer à la base d'assiette établie lors de la première phase un taux de perception et cette compétence reviendrait aux administrations communales lesquelles émettraient un bulletin d'impôt foncier notifié au propriétaire concerné par la recette communale. Elle ajoute encore que le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette serait susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur tout en soulignant que le présent recours se situerait dans ce contexte.

L'administration communale fait valoir qu'elle aurait établi le relevé mentionné par le directeur dans sa décision du 22 novembre 2010, renseignant la classification des immeubles non bâtis situés sur son territoire, en vertu des dispositions du pacte logement, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2008 et ayant complété le BewG par l'insertion d'un paragraphe 53bis ayant trait aux catégories des immeubles non bâtis. Elle souligne que le paragraphe 53bis, alinéa 3, du BewG imposerait aux administrations communales de dresser un relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation en indiquant pour chaque terrain y énuméré le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, le propriétaire, ainsi que la date à partir de laquelle la parcelle en question est à considérer comme terrain à bâtir à des fins d'habitation. Elle précise que ledit relevé devrait être communiqué chaque année au plus tard le 31 janvier à la prédite section des évaluations immobilières, et qu'à défaut de ce faire, il serait admis qu'aucune modification ne serait intervenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année antérieure. La section des évaluations immobilières procéderait alors à l'identification des immeubles en « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » sur le fondement de ce relevé. Elle souligne encore que le pacte logement aurait modifié la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt foncier.

Quant à la parcelle litigieuse, portant le numéro cadastral ..., l'administration communale ne conteste pas la description de la situation des lieux, telle qu'elle est fournie par les demandeurs, et elle précise que ladite parcelle, située à l'intérieur du périmètre d'agglomération de son plan d'aménagement général, serait classée en plusieurs zones qu'elle énumère. Elle explique que dès lors que la parcelle litigieuse ne serait pas susceptible de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens du paragraphe 53bis, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, du BewG, elle ne l'aurait pas incluse dans le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation établi pour l'année 2010.

L'administration communale conclut que la circonstance qu'elle fasse figurer ou non une parcelle déterminée sur le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation n'aurait aucune incidence concrète pour le propriétaire. Elle souligne que seulement la qualification attribuée par l'administration des Contributions directes et la détermination de la valeur unitaire en résultant affecteraient concrètement le propriétaire.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs mettent en évidence que l'administration communale aurait reconnu le bien-fondé de leurs arguments et qu'il y aurait par conséquent lieu de faire droit à leur recours.

Il convient de prime abord de noter que les développements du délégué du gouvernement qui sont basés sur la prémisse que la parcelle litigieuse serait classée comme « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » sont à écarter pour défaut de pertinence en l'espèce, le terrain litigieux ayant été qualifié d'« *immeuble non bâti* ».

En substance, les demandeurs contestent l'évaluation de la parcelle litigieuse et sa classification en tant qu'« *immeuble non bâti* » puisque, compte tenu de sa situation par rapport à la voirie publique et aux parcelles voisines, ainsi que des projets urbanistiques des autorités étatiques et communales l'affectant, elle pourrait uniquement servir de terrain à labour.

Afin de pouvoir analyser le bien-fondé de cette contestation, le tribunal est amené à tracer le cadre législatif dans lequel la classification et l'évaluation de la parcelle litigieuse



sont intervenues, en tenant compte de la circonstance que les questions de la classification et de l'évaluation des immeubles sont intimement liées.

L'évaluation des immeubles non bâtis est régie par le paragraphe 53 du BewG, qui dispose que :

*« Unbebaute Grundstücke sind mit dem gemeinsamen Wert (§ 10) zu bewerten ».*

Ainsi, l'évaluation en tant que telle est à effectuer conformément aux dispositions du paragraphe 10 du BewG, aux termes duquel :

*« (1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.*

*(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. (...) »*

La valeur unitaire d'un immeuble doit être réévaluée dans les circonstances prévues par le paragraphe 22 du BewG qui dispose que :

*« (1) Der Einheitswert wird neu festgestellt (Wertfortschreibung) :*

*1. bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einem Grundstück oder einem Betriebsgrundstück:*

*si la valeur unitaire (constatée au début d'une année civile) varie ou bien de plus de un vingtième, ou bien de plus de 5.000 euros (de la valeur unitaire fixée en dernier lieu); toutefois il ne sera pas tenu compte d'une variation de plus de un vingtième, lorsque son montant sera inférieur à 25 euros;*

*(...)*

*(2) Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzung für sie vorliegen. In den Fällen des Absatzes 1 und in den anderen Fällen der Fortschreibung (§ 225a Absatz 1 Ziffer 2 der Abgabenordnung) werden die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahrs zugrunde gelegt, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 32 Absatz 2 und § 63 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt.*

*(3) Dans les cas visés à l'alinéa 2, une fixation nouvelle est également établie en vue de redresser une fixation antérieure erronée. Par dérogation à l'alinéa 2, la date-clé de fixation d'un redressement pour fixation antérieure erronée est le début de l'année civile au cours de laquelle le nouveau bulletin de fixation de la valeur unitaire est émis. »*

Ainsi, en vertu du paragraphe 22 du BewG, une fixation nouvelle de la valeur unitaire d'un immeuble non bâti doit notamment être établie lorsque la valeur unitaire connaît une variation ou bien de plus d'un vingtième, ou bien de plus de 5.000 euros ou encore dans l'hypothèse où il s'agit de redresser une fixation antérieure erronée.

Il ressort de la décision directoriale déferée que la classification de la parcelle litigieuse comme « *immeuble non bâti* » et la fixation de la valeur unitaire en découlant ont été opérées avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2002, quand elle « *a fait l'objet d'une « fixation pour*

*changement de valeur » par l'émission d'un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt au 1<sup>er</sup> janvier 2002 qualifiant les terrains ci-avant d' « immeuble non bâti » pour établir une valeur unitaire de 16.325 euros et, par application d'un taux de 10 pour mille, une base d'assiette de 163,25 euros ».*

Or, les demandeurs contestent justement le bien-fondé de la classification de la parcelle litigieuse comme « *immeuble non bâti* » et la fixation subséquente de la valeur unitaire. En résumé, ils donnent à considérer que la parcelle litigieuse pourrait uniquement servir comme terrain à labour, dès lors qu'aucune construction ne pourrait y être érigée en raison du fait qu'on ne pourrait y accéder sans passer par les terrains voisins. La parcelle litigieuse serait d'ailleurs classée en plusieurs zones et serait « *entièrement hypothéquée* » par des projets des autorités étatiques et communales.

Dans son mémoire en réponse, l'administration communale confirme que la parcelle litigieuse ne serait pas susceptible de faire l'objet d'une autorisation de construire. Elle indique d'ailleurs que « *la situation des lieux, telle que décrite par les requérants dans leur acte introductif d'instance n'est pas discutée* » et énumère les différentes zones dans lesquelles la parcelle litigieuse est classée, à savoir : « *la première partie du terrain est classée en « zones d'activités 1 » ; ensuite, le terrain est recouverte (sic) d'une zone non aedificandi « zone de verdure » ; celle-ci est joutée d'une servitude de voirie ; de l'autre côté de la servitude de voirie, le terrain est classé en « zones d'activités 2 » de manière combinée avec l'obligation d'y prévoir des zones de verdure le long de la servitude de voirie ; cette partie est en outre intégrée dans un « ensemble de terrains à aménager » (nécessitant l'établissement d'un PAP) ».*

Par ailleurs, il ressort d'un courrier de l'administration communale du 23 octobre 2002 adressé aux demandeurs, et versé en cause, que la parcelle litigieuse est affectée « *par le tracé du futur boulevard ..., appelé à relier le futur giratoire de .. à la rue ...* » et qu'elle devra être soumise à un remembrement.

Il y a cependant lieu de relever que les développements du directeur dans la décision déferée du 22 novembre 2010 ont été consacrés essentiellement à l'analyse menant au constat que la parcelle litigieuse figurant dans la catégorie « *immeuble non bâti* » n'est pas à ranger dans la catégorie « *terrain agricole* ». Le directeur s'est donc limité à fournir l'explication pourquoi la parcelle litigieuse ne serait pas à considérer comme un terrain à labour sans procéder à une analyse au fond de toutes les contestations présentées par les demandeurs dans leur réclamation du 18 mai 2010.

En effet, le directeur a omis de vérifier l'évaluation de la parcelle litigieuse établie par le service des évaluations immobilières, respectivement de refaire lui-même cette évaluation et n'a dès lors pas procédé à l'analyse prévue par le paragraphe 10 du BewG, précité, en vertu duquel il faudrait tenir compte lors de l'établissement de la valeur unitaire d'une parcelle de la valeur vénale de cette parcelle sur le marché (*gemeiner Wert*), ainsi que de toutes les circonstances susceptibles d'influencer cette valeur vénale, alors que le bulletin renseigne justement qu'il a été établi dans le cadre d'une « *fixation nouvelle pour changement de valeur* » telle que prévue par le paragraphe 22 du BewG, précité, et que dans l'hypothèse où les contestations soulevées par les demandeurs dans leur réclamation du 18 mai 2010 s'avéreraient comme fondées, celles-ci auraient indéniablement une influence sur la valeur vénale de la parcelle litigieuse.

Or, le directeur dispose, en vertu du paragraphe 243 (1) AO, de la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation, le paragraphe 244 AO lui conférant à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Force est de déduire de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, y compris les bulletins de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, est appelé à vérifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes, les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.<sup>2</sup>

C'est dès lors à juste titre que les demandeurs reprochent au directeur de ne pas avoir effectué un réexamen de leur cause, ni une vérification auprès de l'administration communale avant de se prononcer sur leur réclamation du 18 mai 2010, ceci d'autant plus que les affirmations des demandeurs relatives à la situation réelle, respectivement la valeur vénale réelle de la parcelle litigieuse sont corroborées par les informations fournies à ce sujet par l'administration communale, étant donné que cette dernière confirme que la classification de la parcelle litigieuse se subdivise effectivement en plusieurs zones et que cette parcelle est pour le surplus grevée par le tracé du futur boulevard ... – circonstances qui sont susceptibles d'influencer la valeur vénale de la parcelle litigieuse.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision du directeur du 22 novembre 2010 est à annuler en ce qu'il a omis de procéder à un examen au fond de la situation des demandeurs et de toiser toutes les contestations soulevées par les demandeurs dans leur réclamation du 18 mai 2010, sans qu'il y ait lieu de statuer plus en avant par rapport aux autres moyens et arguments développés par les parties à l'instance.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef des demandeurs la possibilité de voir toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier établi par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes en date du 18 février 2010 ;

reçoit le recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° ... du 22 novembre 2010 ;

au fond, le déclare justifié ;

---

<sup>2</sup> Trib. adm. 5 janvier 2009, n°23937b du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 594 et autres références y citées

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision déferée du 22 novembre 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes et renvoie le dossier audit directeur en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 28 mars 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 30.03.2012

Le Greffier du Tribunal administratif